



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **VICENZA**

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | PIETROGRANDE | GIAN MARIA | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MAZZUCATO | RANIERO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | ZARANTONELLO | GIOVANNI | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 231/2016
depositato il 16/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503MR02663/2015 IVA-ALTRO 2010
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

proposto dal ricorrente:

rappresentato da:

difeso da:

rappresentante difeso da:

- sul ricorso n. 232/2016
depositato il 16/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503MR02513/2015 IVA-ALTRO 2007
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 231/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/10/2016 ore 15:00

N°

1032/16- Sez. 1^A

PRONUNCIATA IL:

11 OTT 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

19 OTT 2016

Il Segretario

MIOJIO Geom. RITA

Miojio RITA



SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 231/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/10/2016 ore 15:00

(segue)

proposto dal ricorrente:

rappresentato da:

difeso da:

rappresentante difeso da:

- sul ricorso n. 233/2016
depositato il 16/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503MR02659/2015 IVA-ALTRO 2008
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

proposto dal ricorrente:

rappresentato da:

difeso da:

rappresentante difeso da:



RGR N 231/2016

Riuniti 232/2016 e 233/2016

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con separati tempestivi ricorsi la Società (società a socio unico) in fallimento, nella persona del curatore fallimentare dott. _____, difeso dal dott. _____ proponeva impugnazione avverso:

- l'avviso di accertamento n T6503MR02663/2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Vicenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il periodo di imposta 2010, notificato in data 23 dicembre 2015.
- l'avviso di accertamento n T6503MR02513/2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Vicenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il periodo di imposta 2007, notificato in data 23 dicembre 2015.
- l'avviso di accertamento n T6503MR02659/2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Vicenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il periodo di imposta 2008, notificato in data 23 dicembre 2015.

Fatto

Il controllo nei confronti della società _____ tra origine dalla richiesta di rimborso, a seguito di verifica sulla sussistenza del presupposto della minore eccedenza del triennio indicato nell'istanza di rimborso iva anno 2013, presentata dalla curatela; il controllo viene esteso anche agli anni 2007 e 2008, tenuto conto che il credito riportato negli anni successivi deriva per la maggior parte proprio dagli anni precedenti al fallimento. A seguito di tale controllo si evidenziava che una parte consistente del credito iva di euro 1.173.096,00, riportato in dichiarazione relativa all'anno 2013 e precisamente l'importo di euro 967.849,00 risultava maturato al 31/12/2008 nel periodo immediatamente precedente al fallimento. (07/05/2009).

Alla richiesta di produrre documentazione (invito prot n 17581 del 02/03/2015), la curatela successivamente comunicava che non poteva produrre i registri iva anno 2007 e IV trimestre 2008, con la documentazione di supporto, stante la non corretta tenuta delle scritture contabili, come segnalato dallo stesso curatore nella relazione art 33 LF depositata in TRIBUNALE (Procura della Repubblica di Vicenza); sono state inoltre rilevate incongruenze, non contestate dalla parte, nelle fatture registrate tali da far dubitare dell'effettività e della inerenza delle operazioni fatturate, ritenute fatture connesse ad operazioni oggettivamente inesistenti.

In particolare:

- anno di imposta 2007; indebita detrazione dell'imposta pari ad euro 541.543,63 relativa agli acquisti dichiarati di € 3.091.933,57 di cui 2.707.718,13 imponibili con aliquota del 20% ed € 384.215,44 esenti. Il credito iva che emerge dalla dichiarazione presentata per l'annualità 2007 e da riportare all'anno successivo viene rideterminato in € 399.049,00;
- anno di imposta 2008; indebita detrazione dell'imposta pari ad euro 818.257,31 calcolata con aliquota del 20% e relativa ad acquisti dichiarati per l'importo di euro 4.091.467,97 e rilevati nel registro iva acquisti 2008 fino al 30/09/2008. Per effetto della indebita detrazione di imposta ed a seguito della rideterminazione del credito iva dell'anno 2007, l'importo del rigo VL 8 va rettificato da 940.592,00 a 399.049,00 annullando il credito 2008 e accertando una imposta a debito di euro 392.026,00;

4



- anno 2010 indebita detrazione dell'imposta pari ad € 10.800,00 calcolata con aliquota del 20% sull'importo imponibile di € 54.000,00 relativa ad acquisti di cui alle fatture emesse nel 2008 dalla ditta "Viabilità Sicurezza di Cavaliere Giorgio", ma contabilizzate nel 2010. L'effettivo credito emergente dalla dichiarazione iva annuale 2010, da riportare all'anno successivo viene ridimensionato ad € 189.523,00.

Vengono quindi applicate le sanzioni per infedele presentazione della dichiarazione iva con l'indicazione di una imposta dovuta inferiore a quella accertata.

Ai sensi dell'art 43 c 3 dpr 600/73 e art 57 c 3 del dpr 633/72 viene applicato il raddoppio dei termini per la presenza di fattispecie penale, così come risulta dalla relazione presentata dalla curatela alla Procura della Repubblica (art 10 del dlgs n 74/2000) *"la contabilità della società fallita non è stata tenuta in modo corretto ed integralmente posta a disposizione della curatela"*.

Il ricorrente deduce in diritto

- Eccezione di violazione e falsa applicazione dell'art 57 comma 1 dpr 633/72

L'ufficio provvede a negare integralmente il credito di euro 967.849,00, maturato fino al 31/12/2008, e riportato a nuovo alla data del 1 gennaio 2010, con l'avviso di accertamento n T6503MR02659/2015 notificato il 23 dicembre 2015, ossia decorso il normale termine per la decadenza della azione accertatrice in applicazione dell'art 57 comma 1 del Dpr 633/72. Spirato il termine di decadenza per l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'Agenzia, il credito evidenziato nella dichiarazione fiscale deve intendersi "cristallizzato" non esistendo più alcun strumento per poter contestare e rettificare il dichiarato.

- Eccezione di violazione ed errata applicazione degli artt 5 comma 4 e 6 comma 6 del Dlgs 471/97 per effetto dell'intervenuta riforma del sistema sanzionatorio tributario di cui al Dlgs 158/2015 - puntuale applicazione del "favor rei".

L'Ufficio si è costituito in giudizio depositando in data 19 aprile 2016 le proprie controdeduzioni contestando punto per punto le eccezioni sollevate, in particolare in via pregiudiziale, inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione attiva del ricorrente ai sensi degli art 75 e 81 CPC e dell'art 25 RD 1942 n 267, (mancata allegazione del provvedimento del giudice delegato di autorizzazione al ricorso del curatore ai sensi dell'art 25 LF) e della asserita decadenza del potere di accertamento (raddoppio dei termini per effetto della segnalazione del curatore alla Procura della Repubblica).

In data 29 settembre 2016 parte ricorrente deposita osservazioni e deduzioni per un approfondimento dei temi difensivi, contestando il diritto dell'Ufficio ad usufruire del raddoppio dei termini di decadenza ex art 57 comma 3 dpr 633/72, derivanti unicamente dalla presentazione della relazione art 33 LF del curatore.

CONCLUSIONE DELLE PARTI

Il ricorrente: accolte le domande proposte con i ricorsi introduttivi, autorizzati dal Giudice delegato in data 14 febbraio 2016.

La resistente: in via pregiudiziale dichiarare l'inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione attiva ed in ogni caso rigetto del ricorso in quanto infondato in fatto ed in diritto e confermando in toto la legittimità e la fondatezza dell'avviso di accertamento e dell'operato dell'Ufficio; con vittoria di spese di giudizio.



Alla pubblica udienza del 11 ottobre 2016 erano presenti le parti, che esposti i fatti, si richiamavano alle rispettive conclusioni. La Commissione riuniva i ricorso Rgr e al ricorso per concessione oggettiva e soggettiva, successivamente si riservava.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene che i ricorso di debbano essere rigettati. In via preliminare sono ritenute infondate le eccezioni di inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione attiva del ricorrente, (per non aver lo stesso allegato il provvedimento del Giudice delegato di autorizzazione al ricorso da parte del curatore ai sensi dell'art 25 r.d. 1942 n 267.) provvedimento che risulta successivamente allegato con nota deposito documenti del 20 sett 2016, in allegato n 4 rgr

Sulla decadenza dal potere di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art 57 comma 1 dpr 633/72 la Commissione osserva che la relazione art. 33 LF non può che avere una matrice segnaletica, rivolta agli Organi in grado di effettuare ulteriori opportune verifiche. All'esito della relazione redatta dal curatore ex art. 33 LF le eventuali segnalazioni rese possono dunque definire una «presunta falsità» o una «sospetta falsità», considerato che la falsità delle fatture deve essere formalmente contestata dall'Organo titolare del potere di accertamento.

Per tali motivi, se la curatela riscontra in contabilità delle fatture e dei costi per forniture sospette, non pare possa permettersi di stralciarle sulla base delle semplici anomalie rilevate e dei relativi sospetti circa possibili insussistenze parziali o totali delle operazioni documentate, "rinunciando" così alle posizioni fiscali "a credito" insite nei documenti di acquisto. Si esporrebbe a contestazioni uguali e contrarie degli altri creditori.

Al riguardo, occorre anche considerare che lo stesso curatore non gode dei poteri ispettivi e di indagine di cui è titolare la Pubblica Amministrazione e non può pertanto, ad esempio, effettuare accessi e ispezioni documentali (ex art 32 comma 1 n 1 dpr 600/73) presso la sede dei fornitori, onde esaminare la corrispondenza ed i documenti contabili delle società fornitrici al fine di verificare la veridicità dei dati contenuti nella contabilità delle società fallite.

Il Curatore è però pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni e come tale risponde per fatti compiuti dallo stesso per effetto della nomina conferita dal Tribunale. Circa la nozione di Pubblico Ufficiale non si può che richiamare la definizione data dall'art. 357 C.P. (Agli effetti della legge penale , sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa.)

Considerata la qualifica di pubblico ufficiale del curatore, attribuitagli direttamente dall'art. 30 L.F., le relazioni in esame valgono senza alcun dubbio come denunce di reato ai sensi dell'art. 331 cpp. (denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio)

Occorre però tenere presente che vi è differenza tra le denunce ex art. 331 cpp fatte dalla pubblica amministrazione e le relazioni ex art. 33 LF le quali hanno solo un valore segnaletico su fatti e circostanze sulle quali occorre poi svolgere delle indagini mentre le denunce ex art. 331 cpp fatte dalla Pubblica amministrazione hanno invece un valore accertativo e dovrebbero essere fatte alla conclusione delle indagini svolte.

Questo aspetto è importante per gli elementi che il giudice tributario avrà a disposizione per valutare l'eventuale duplicazione dei termini di decadenza che sono quindi necessariamente diversi tra le due diverse tipologie di denunce. (Art 43 dpr 600 comma 3 - in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ex 331 cpp vi è il raddoppio dei termini per l'accertamento dei reati previsti DI 10/03/2000 n 74 relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.)



La relazione non ha origine nel processo penale e non è finalizzata ad esso, diretta, come risulta, al giudice delegato e non al pubblico ministero; cosicchè, anche se può contenere indicazioni utili ai fini delle determinazioni inerenti all'esercizio dell'azione penale, non costituisce di per sè una "notizia di reato" e, dunque, non può essere disciplinata come tale. Da ciò discende che non vi è raddoppio di termini.

Sostiene parte ricorrente che l'esaurimento del rapporto tributario per decorrenza del termine di rettifica e/o accertamento avrebbe dovuto precludere all'Ufficio il disconoscimento del credito "portato a nuovo" alla data del 1 gennaio 2010, credito da intendersi – incontestabilmente – "cristallizzato sia nell'an che nel quantum" nel tentativo di procedere al disconoscimento dei rimborsi de quo.

Invero, sul punto e con specifico riferimento alla richiesta di rimborso riportata nella dichiarazione annuale, si sono susseguiti di recente diversi interventi e orientamenti della Suprema Corte di Cassazione che, in questa sede, è assolutamente fondamentale analizzare:

a. Ebbene, con un primo intervento la Suprema Corte di Cassazione, con la **sent. n. 2918/2010**, è intervenuta sulla questione chiarendo (successivamente anche con la **sent. n. e 11444/2011**) che il Fisco può accertare e negare il rimborso richiesto in dichiarazione anche oltre il termine decadenziale previsto per l'esercizio dell'azione accertatrice, stante la possibilità riconosciuta al contribuente di esercitare il suo diritto ad ottenere il rimborso nell'ordinario termine di prescrizione decennale e non nei termini previsti dall'art.38 D.P.R. 602/73.

b. In maniera del tutto opposta, la Corte di Cassazione è poi nuovamente intervenuta con la **sent. n.9339/2012** (ed implicitamente anche con la **sent. n. 2277/2016**) chiarendo, inequivocabilmente, che il rimborso delle imposte dirette diventa, invece, "automatico" decorsi gli ordinari termini previsti per l'accertamento: in sostanza, nel 2012, i giudici di legittimità hanno stabilito che se l'AF non dovesse adottare la particolare procedura di liquidazione e, al contempo, dovesse far decorrere i termini previsti per operare una rettifica o un accertamento, il credito del contribuente si consoliderà alla data di scadenza dei normali termini previsti per l'accertamento stesso. Pertanto, nelle ipotesi in cui il contribuente dovesse inserire la richiesta di un credito d'imposta nella dichiarazione annuale, l'AF sarà tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso entro, e non oltre, il termine di decadenza previsto per procedere all'accertamento in rettifica. Di fatto, secondo la Suprema Corte *"qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale, ai fini di una imposta, esponendo un credito di rimborso, la Amministrazione finanziaria è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, salvo diversa espressa previsione normativa, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente, decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della P.A., il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'an e nel quantum, ed il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a fare valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi, od estintivi del credito"*.

In sostanza, con la **sent. n.9339/2012**, è stato affermato che trascorso il termine entro cui poter esercitare l'accertamento (ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi ex art. 43 D.P.R. 600/1973), la richiesta di rimborso diventa definitiva con la possibilità per il contribuente di agire in giudizio (nell'ordinario termine di prescrizione: dieci anni dalla formazione del silenzio rifiuto, che si ha decorsi 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione) per la tutela del proprio credito, restando preclusa all'Amministrazione la possibilità di contestare i fatti che avevano originato la richiesta. Il medesimo principio è stato poi successivamente confermato anche da altre Commissioni



Tributarie (cfr. CTP Milano sent.n.1784/2014). Ciò posto, rilevata l'evidente sussistenza di orientamenti contrapposti in seno alla Suprema Corte di Cassazione, con ord. n.23529/2014, si è ritenuto opportuno far valutare la questione alle Sezioni Unite.

c. Ebbene, la Suprema Corte di Cassazione a SS. UU. con la sent. n.5069/2016, del 15/03/2016 (condividendo il primo orientamento del 2010-2011) nel tentativo di dirimere l'ormai evidente contrasto giurisprudenziale è intervenuta chiarendo che la spettanza di un credito chiesto a rimborso in dichiarazione può essere disconosciuta dal Fisco anche oltre i termini ordinari di decadenza del potere di accertamento (e cioè oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi).

Invero, secondo il Collegio, *"appare preferibile la soluzione (...) secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesta la sussistenza di un suo debito.*

Ebbene, in questo modo, è evidente come i giudici di legittimità abbiano voluto sancire un principio secondo cui i termini decadenziali del potere di accertamento siano validi solo ai fini dell'accertamento di un credito dell'AF e non anche per la contestazione della sussistenza di un suo debito. Più specificamente, si tratterebbe, di un'applicazione del principio secondo cui *"quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum"* ("esistono termini temporali per agire, mentre non esistono affatto per eccepire") di cui all'art. 1442 c.c. secondo cui l'annullabilità può essere opposta dalla parte convenuta per l'esecuzione del contratto anche se prescritta l'azione per farla valere. Principi che sono fatti propri dalla Commissione nel contenzioso in oggetto.

Per quanto alle sanzioni, pur prendendo atto della riforma di sistema sanzionatorio, operata dal Dlgs 158/2015 la presenza di utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, conferma la sanzione applicata dall'Ufficio.

Le considerazioni sono ritenute sufficienti per la decisione.

La specificità della questione trattate, che hanno trovato anche altre correnti di pensiero, giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

RIGETTA i ricorsi come in epigrafe proposti dalla
Vicenza 11 ottobre 2016

in fallimento;

Il relatore/estensore
Dott. Raniero Mazzucato

Il Presidente
Dott. Gian Maria Pietrogrande

